

DECIZIA nr. 452 din 2016 privind
solutionarea contestatiei formulata de
X din ...,
cu sediul in ...,
inregistrata la D.G.R.F.P.-Bucuresti sub nr. ...

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata cu adresa nr. ... inregistrata sub nr. ..., completata cu adresa inregistrata sub nr.... de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu privire la contestatia X din ...

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 17.12.2015 si inregistrata sub nr. ..., completata cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. .. il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. ..., prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de ... lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE, pct. 3.6 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 3741/2015, coroborat cu prevederile art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de X din Franta.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. ..., organele de specialitate din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de .. lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre X din.. prin cererea cu nr. de referinta .., inregistrata sub nr. ...

II. Prin contestatia formulata X din Franta solicita continuarea analizei procedurii de rambursare, mentionand ca sunt indeplinite conditiile mentionate la art.146 alin. (1) si art. 155 alin. (19) lit.j ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In sustinerea contestatiei societatea a anexat factura nr. ..., reemisa cu valoarea TVA exprimata in lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile persoanei impozabile nerezidente contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila nerezidenta, care nu este inregistrata in scopuri de TVA in Romania poate beneficia de rambursarea taxei, in conditiile in care aceasta nu este evidentiata ca atare in factura prezentata in sustinerea cererii, fiind inscrisa exclusiv in valuta, iar in sustinerea contestatiei a prezentat factura care nu contine mentiunile obligatorii care sa dovedeasca corectia facturii initiale .

In fapt, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. ..., organele fiscale au respins la rambursare TVA în suma de ..lei solicitată de X din ... pe motiv că factura nr. ...de la poziția 1 din lista operațiilor pentru care se solicită rambursarea TVA atasată cererii de rambursare nu conține cuantumul TVA exprimat în lei, ci în valută (euro). Prin urmare autoritatea fiscală română a respins la rambursare TVA neprocedând la analiza naturii operațiunii realizate și la stabilirea dreptului de rambursare în raport de dispozițiile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare.

In drept, potrivit art. 147² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 49 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

"Art. 147². - (1) **In condițiile stabilite prin norme:**

a) **persoana impozabilă nestabilă în România**, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, **poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România; [...]**".

Norme metodologice:

"49. (1) În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru **poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România**. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut în România sediul activității sale economice sau un sediu fix de la care să fi efectuat operațiuni

economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 153 din Codul fiscal;

c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția următoarelor operațiuni:

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) -m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144¹ din Codul fiscal;

2. livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.

(2) **Nu se rambursează:**

a) **taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorect;**

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, 144 și 144¹ din Codul fiscal; (...)

(4) **Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145¹ și 146 din Codul fiscal.**

(5) Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în România, o persoană impozabilă nestabilă în România trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită. În cazul în care o persoană impozabilă nestabilă în România efectuează, în statul membru în care este stabilită, atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere în respectivul stat membru, România va rambursa numai acea parte din TVA rambursabilă conform alin. (3) care corespunde operațiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determină conform alin. (4), respectiv în aceleași condiții ca și cele aplicabile pentru operațiuni care sunt realizate în România.

(8) **În afară de informațiile menționate la alin. (7), cererea de rambursare mai conține, pentru fiecare factură sau document de import, următoarele informații:**

(...)

e) **baza impozabilă și quantumul TVA, exprimate în lei;**

f) **quantumul TVA deductibil**, calculat în conformitate cu alin. (3), (4) și (5), exprimat în lei;

g) după caz, partea de TVA deductibilă calculată în conformitate cu alin. (5) și exprimată ca procent;

h) natura bunurilor și a serviciilor achiziționate, descrisă conform codurilor de la alin. (9).

(9) **În cererea de rambursare natura bunurilor și a serviciilor achiziționate se descrie conform următoarelor coduri:**

(...)

10. **alte. În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate.(...)**

(11) În cazul în care baza de impozitare de pe o factură sau de pe un document de import este de cel puțin echivalentul în lei a 1000 euro ori în cazul facturilor pentru combustibil de cel puțin 250 euro, în vederea obținerii rambursării taxei pe valoarea adăugată, solicitantul trebuie să trimită pe cale electronică copii de pe respectivele facturi sau, după caz, documente de import, împreună cu cererea de rambursare. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010. Pentru facturile sau documentele de import a căror valoare nu depășește sumele prevăzute în teza anterioară, nu este obligatorie transmiterea lor în vederea obținerii rambursării, cu excepția situației prevăzute la alin. (22).

(13) Solicitantul trebuie sa furnizeze informatiile din cererea de rambursare si eventualele informatii suplimentare solicitate de organul fiscal competent din Romania in limba romana.

(15) Cererea de rambursare se refera la urmatoarele:

a) achizitii de bunuri ori servicii care au fost facturate in perioada de rambursare;

(...)

(34) Prevederile alin. (1)-(33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 44 din 20 februarie 2008, și ale Directivei 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 275 din 20 octombrie 2010.”

Conform dispozitiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente si care nu sunt stabilite in Romania beneficiaza de rambursarea TVA achitata in Romania daca sunt indeplinite mai multe conditii, printre care si conditiile cumulative referitoare la inexistenta sediului activitatii economice/sediului fix in Romania, la neinregistrarea sau inexistenta obligatiei inregistrarii in scopuri de TVA in Romania si la neefectuarea de operatiuni impozabile in Romania, respectiv neefectuarea de livrari de bunuri sau prestari de servicii ce se considera ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia operatiunilor anume precizate in lege.

In speta, cererea de rambursare a TVA a societatii nerezidente X din .. a fost respinsa deoarece societatea a prezentat factura inregistrata la pozitia nr. 1 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea taxei intocmita doar in valuta (in euro), respectiv “invoice” nr. ..nr... in valoare totala de ... euro din care TVA in valoare de .. euro, fiind ulterior prezentata in

sustinerea contestatiei, in copie, factura nr. .. nr..., care contine valoarea TVA in lei, respectiv TVA in suma de .. lei.

Analizand sustinerile contestatarei si documentele prezentate se retin urmatoarele:

Dreptul societatilor stabilite in alte state membre al Uniunii Europene la restituirea taxei pe valoarea adaugata este stabilit prin Directiva a 9-a (Directiva 2008/9/CE) si poate fi valorificat numai prin respectarea legislatiei nationale a fiecarui stat membru intrucat, in materia dreptului comunitar, prevederile directivelor nu se aplica direct, ci prin adoptarea unor acte de transpunere in legislatia fiecarui stat membru.

In cazul Romaniei, Directiva a 9-a este transpusa prin art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si O.P.A.N.A.F. nr. 4/2010 pentru aprobarea Procedurii de solutiune a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata formulate de catre persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene.

Prin urmare, pentru a beneficia de dreptul de restituire a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate din Romania, **persoana nerezidenta este obligata sa respecte prevederile legislatiei romane care transpune directiva comunitara, inclusiv cele referitoare la solicitarea rambursarii taxei in baza unor documente justificative (facturi) care sa contina toate informatiile prevazute de legislatia romaneasca in materie.**

De altfel, chiar in jurisprudenta comunitara in materie se subliniaza ca normele instituite nu trebuie sa conduca la un *tratament diferit al persoanelor platitoare de impozit in functie de statele membre* pe teritoriul carora aceste persoane sunt stabilite, ceea ce implica faptul ca si **persoanele impozabile nerezidente trebuie sa indeplineasca acelasi conditii de forma si de fond cu persoanele impozabile romane pentru a beneficia de deducerea si rambursarea taxei pe valoarea adaugata.**

In acelasi sens sunt si prevederile art. 5 paragraf 2 din Directiva a 9-a, care stipuleaza ca "in intelesul prezentei directive, **dreptul la o rambursare a taxei aferente intrarilor** este determinat in temeiul Directivei 2006/112/CE, **astfel cum se aplica in statul membru de rambursare**". Or, aceste prevederi nu vin decat sa sublinieze faptul ca restituirea/rambursarea TVA pentru aceste persoane se realizeaza numai cu respectarea anumitor conditii de forma si procedurale, cum ar fi: depunerea cererii intr-un anumit termen de decader, suma minima ce poate fi solicitata si perioada la care se refera, **anexarea facturilor corect intocmite** etc.

Reiese, asadar, ca si in cazul facturilor prezentate de persoanele impozabile nerezidente, pentru a beneficia de rambursarea TVA din partea

autoritatilor fiscale romane trebuie respectate conditiile de forma si de fond stipulate de legislatia in materie, respectiv de prevederile art. 145, art. 146 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in anul 2015 conform carora:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...]."

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;"

"Art. 155 - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei; (...)"

(22) Sumele indicate pe factură se pot exprima în orice monedă cu condiția ca valoarea TVA colectată să fie exprimată în lei. În situația în care valoarea taxei colectate este exprimată într-o altă monedă, aceasta va fi convertită în lei utilizând cursul de schimb prevăzut la art. 139¹. "

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, factura prevăzută la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal va fi întocmită în orice limbă oficială a statelor membre ale Uniunii Europene, dar la solicitarea organelor de inspecție fiscală trebuie asigurată traducerea în limba română, iar baza de impozitare poate fi înscrisă în valută, **dar dacă operațiunea nu este scutită de taxă, suma taxei trebuie înscrisă și în lei.**

Totodata, se retine ca **inscrierea in lei a taxei colectate prin facturile emise de furnizori/prestatori este o obligatie expres stipulata in legislatia fiscala in materie, menita sa asigure colectarea corecta a taxei la bugetul statului** in care are loc livrarea bunurilor si prestarea serviciilor, prevederile art. 155 alin. (19) lit. j) din Codul fiscal fiind in concordanta deplina cu dispozitiile art. 230 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, care prevad ca "*sumele indicate in factura se pot exprima in orice moneda, cu conditia ca valoarea TVA de plata sa fie exprimata in moneda nationala a statului membru in care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii*".

Referitor la corectia facturilor devin incidente prevederile art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 159. - (1) Corectarea informatiilor inscrise in facturi sau in alte documente care tin loc de factura se efectueaza astfel:

a) in cazul in care documentul nu a fost transmis catre beneficiar, acesta se anuleaza si se emite un nou document;

b) **in cazul in care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie sa cuprinda, pe de o parte, informatiile din documentul initial, numarul si data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de alta parte, informatiile si valorile corecte, fie se emite un nou document continand informatiile si valorile corecte si concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus in care se inscriu numarul si data documentului corectat"**.

Cu privire la continutul si corectia documentelor justificative, pct. 75 si pct. 81² din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevad urmatoarele:

"75. Baza de impozitare poate fi înscrisă în valută, dar, dacă operațiunea nu este scutită de taxă, **suma taxei trebuie înscrisă și în lei**. Pentru înregistrarea în jurnalele de vânzări, baza impozabilă va fi convertită în lei, utilizând cursul de schimb prevăzut la art. 139¹ din Codul fiscal."

"81². (2) In situatia in care o persoana impozabila a emis facturi aplicand regimul de taxare si ulterior intra in posesia documentelor justificative care îi dau dreptul la aplicarea unei scutiri de taxa pe valoarea adaugata prevazute la art. 143, 144 sau 144¹ din Codul fiscal, **aceasta poate corecta facturile emise, potrivit art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, aplicand regimul de scutire corespunzator operatiunilor realizate.**

(3) Organele de inspectie fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar **documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal**. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar."

In speta, societatea nerezidenta X din ... **nu a prezentat documentatia care sa respecte conditiile legale in vigoare referitoare la corectia facturii**, respectiv:

- **nu a fost prezentata factura de stornare a facturii initiale** (cu semnul minus);

- factura anexata in sustinerea contestatiei in copie, in care se evidentiaza valoarea TVA de ... lei diferita de TVA inscrisa in cererea de rambursare, respectiv ... lei. Astfel, se constata ca societatea contestatara a calculat doua valori diferite pentru TVA solicitata la rambursare, respectiv ... lei prin contestatie si ... lei prin cererea de rambursare;

- **in factura prezentata in sustinere nu se face nicio mentiune cu privire la numarul si data facturii initiale supuse corectiei.**

Astfel, contestatara X din .., nu **face dovada respectarii procedurii de corectie stipulata de aceste prevederi si nici nu prezinta o explicatie cu privire la situatia creata.**

In concluzie, se retine ca factura atasata contestatiei nu face dovada ca este document care sa ateste informatiile si valorile corecte aferente tranzactiei, in conditiile in care nu a fost respectata procedura de corectie prevazuta de art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

Rezulta ca societatea nerezidenta X din .. nu este indreptatita sa beneficieze de rambursarea din bugetului statului roman, prin intermediul mecanismului special instituit de Directiva a 9-a si de art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal care transpune aceasta directiva, a sumei de .. lei, cu atat mai mult cu cat din factura depusa rezulta TVA in suma de .. lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 147² alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (19) si art. 159 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 75 alin. (1) si pct. 81² din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 5 din Directiva a 9-a - 2008/9/CE, art. 230 din Directiva 2006/112/CE si art. 213 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia X din Franta impotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. .. pentru TVA respinsa la rambursare in suma .. lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.